

COHÉRENCE ORGANISATIONNELLE ET STRUCTURE DES MODÈLES ABC/M

Thierry BERTRAND

Enseignant-Chercheur à l'Ecole des Mines
de Nantes, Chercheur associé au CRGNA

Ecole des Mines de Nantes

4, rue Alfred KASTLER

BP 20722

44307 Nantes Cedex 3

Tel : 02 51 85 86 05

E-Mail : Thierry.Bertrand@emn.fr

Pierre MEVELLEC

Professeur à l'Université de Nantes
Centre de Recherche en Gestion de Nantes
Atlantique

IAE

Rue de la Censive du Tertre

44322 Nantes Cedex 3

Tel : 02 40 14 12 20

E-Mail : mevellec@iae.univ-nantes.fr

COHÉRENCE ORGANISATIONNELLE ET STRUCTURE DES MODÈLES ABC/M

Résumé

Bien qu'inhérente à tout dispositif ABC/M, la transversalité y est introduite suivant des pratiques très disparates avec des conséquences fortes sur le calcul économique, la gestion des performances et la représentation du mode d'organisation. L'article met les modalités de prise en compte de la transversalité dans les dispositifs ABC/M en regard de ces conséquences.

Mots clés : Transversalité, ABC/M, calcul économique, gestion des performances

Abstract

The concept of cross-functionality is a feature that has been introduced into ABC/M systems using a wide variety of methodologies. This article examines the various methodologies and analyses how they affect cost calculations, performance management and the functional representation of the organisation.

Keywords : Cross-functionality, ABC/M, costing, performance management.

COHÉRENCE ORGANISATIONNELLE ET STRUCTURE DES MODÈLES ABC/M

Les approches utilisées pour construire les systèmes de coûts dits “ traditionnels ” s’organisent soit autour du produit (coût direct ou coût complet n’utilisant qu’une seule base d’allocation pour un centre unique de charges indirectes, soit autour de la structure hiérarchique (coût par départements aux USA et coût par centres de responsabilité en France par exemple). Tranchant avec ces pratiques, l’approche ABC/M est marquée dès son origine par le remplacement du produit par l’activité comme dispositif central de la procédure d’allocation des ressources et par la négation de la structure hiérarchique et fonctionnelle comme cadre de détermination de ces activités. Ce faisant, ces dernières, soit directement au moment de leur constitution, soit indirectement dans le cadre de leur regroupement ont marqué les systèmes ABC/M du sceau de la transversalité. Mais, paradoxalement, la transversalité, inhérente à l’ABC/M, n’est que rarement formalisée dans la littérature. En témoignent à la fois le modèle canonique qui a servi de support à sa diffusion et l’absence d’intérêt des ouvrages de vulgarisation ou d’enseignement pour ce paramètre de conception des systèmes ABC/M.

Nous pensons au contraire que l’analyse de cette transversalité dans les systèmes ABC/M revêt une importance d’autant plus forte que ces derniers sont des vecteurs potentiellement très puissants pour introduire cette transversalité dans les organisations car ils interviennent à la fois en amont et en aval des actions qui y sont menées. En amont, les modèles sous-jacents aux outils ABC/M participent à la reconstruction des représentations que se font les acteurs de leur organisation. En aval, les outils ABC/M peuvent contribuer à faire entrer la transversalité dans l’information économique et dans l’évaluation des performances qui, toutes deux, façonnent le jugement sur l’action.

Pour comprendre le hiatus entre l’ABC/M formel de la littérature et son potentiel, il est bon de revenir à la définition donnée de l’activité, *combinaison d’hommes de moyens et d’information débouchant sur une production pour un client*. Celle-ci s’est avérée particulièrement souple d’emploi. Il en a résulté dès la fin des années 80 et le début des années 90, des pratiques hétérogènes qui font de l’ABC, non pas un système, mais une famille éclatée en de multiples sous-familles sur la base de multiples paramètres. (Lebas, Mévellec 1999 ;

Gosselin Mévellec 2003). Parmi ceux-ci, la transversalité est l'un des paramètres qui contribue fortement à la différenciation des modèles.

Dans la première partie, nous interrogeons la courte histoire de l'analyse d'activités, en fonction des diverses modalités de prise en compte de la transversalité pour aboutir à un tableau des différentes configurations résultantes.

Dans la deuxième partie, nous étudions l'impact de ces différentes modalités à la fois sur le calcul économique et sur la production d'informations destinées à la gestion des performances.

Enfin, dans une troisième partie, nous procédons à une étude similaire en ce qui concerne l'impact sur l'organisation elle-même, et particulièrement sur l'animation de gestion.

1. Les premières expressions de la transversalité dans la pratique de l'ABC/M

L'examen des index des ouvrages ayant contribué à la diffusion de l'ABC dans les pays industrialisés confirme l'absence d'intérêt pour le concept de transversalité. Cette absence est sans doute à mettre en relation avec le fait que dans les premiers écrits, la transversalité est à la fois présente et masquée.

“Functions can be decomposed into processes that represent the ongoing sets of activities”.

“Activities can be decomposed into tasks, subtasks and operations. Tasks are the work elements of an activity”.

“Although there are hierarchical relations between functions, activities, and tasks, the term activity will be used in general sense to stand for all of them (Berliner et Brimson, 1988).”

Ces trois citations extraites du chapitre I de l'ouvrage de base issu des travaux du CAM-I ouvrent la voie à toutes les interprétations et à tous les assemblages qui vont se développer sous le double acronyme ABC et ABM. Il est tout aussi symptomatique de constater que dans sa série de 4 articles consacrés aux *“concepts and principles”* de l'ABC, R. Cooper (1988,1989) ne dise mot de la transversalité lorsqu'il traite de la construction des activités.

C'est donc par l'analyse des pratiques que l'on peut cerner les modalités de mise en œuvre de la transversalité dans les modèles servant de base au développement des outils de calcul de coûts et de gestion de la performance. Cette transversalité peut être introduite lors de l'analyse des activités ou lors de leur regroupement éventuel au sein de processus.

1.1. La transversalité par construction des activités

La reconstruction fonctionnelle et son articulation à la production de valeur a été la préoccupation commune qui a guidé les praticiens pionniers de l'ABC/M lors de la construction du modèle de consommation de ressources. C'est dans la mise en œuvre de ces deux préoccupations que la diversité des modèles prend sa source. Pour le comprendre on peut s'appuyer sur le schéma suivant (Figure1), qui rassemble tous les éléments constitutifs d'un modèle à base d'activités : les ressources et leurs modalités d'affectation, les activités et leurs modalités de constitution, la possibilité d'assembler des activités dans des ensembles plus larges et la mesure de leur production (inducteurs d'activités).

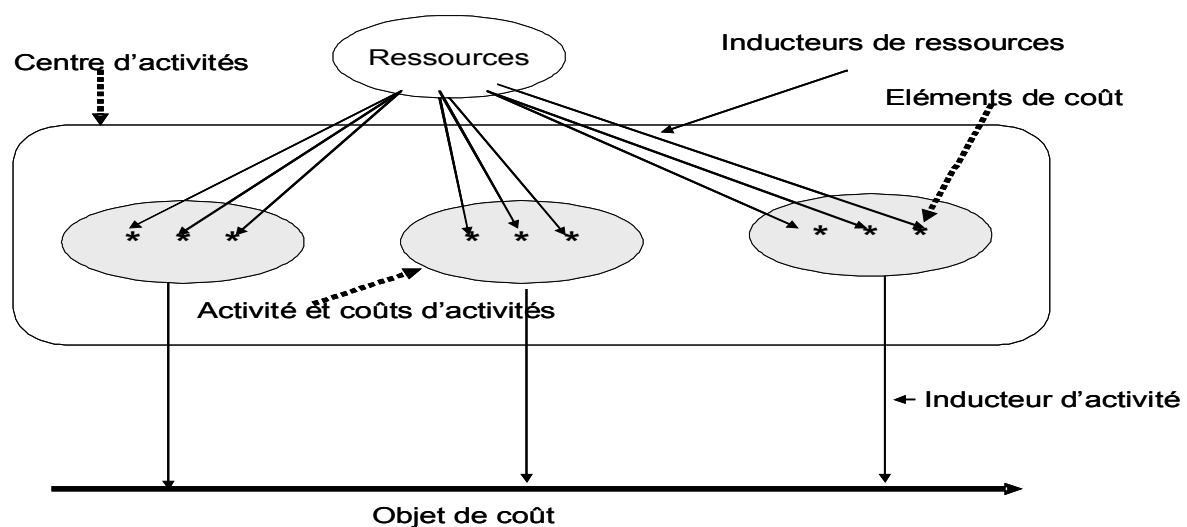


Figure 1 : L'organisation des systèmes ABC

Les ressources issues du grand livre ou de comptes budgétaires sont ventilées entre des activités en utilisant des inducteurs de ressources (effectif, surface, heures, etc.). Par cette technique on rend toutes les charges directes aux activités. Tout élément de coût alloué à une activité devient partie constituante du pool de coût qui n'est pas autre chose que le coût global d'une activité¹. L'introduction du terme de pool de coûts (dans la littérature américaine) trouve son origine dans le fait, que dans le modèle de base, on additionne, au sein des activités, des charges diverses, tant en nature qu'en origine fonctionnelle.

Quel que soit le courant d'analyse auquel on se rattache, l'analyse par les activités commence par un recensement des compétences fonctionnelles présentes au sein des différents centres de responsabilité et à leurs productions (une facture, une commande, une livraison). Il apparaît

¹ "The activity cost pool is the total cost associated with the activity" (Turney, 1991)

alors que dans la plupart des cas, quelle que soit sa production, l'activité requiert, pour être menée à bien, la coopération d'acteurs hiérarchiquement et fonctionnellement séparés. Il en résulte que l'activité, support de la production se construit sur une base transfonctionnelle. *“Cross-functional activity information simply shows where and how much time (or cost) a company devotes to a broad class of work such as engineering, maintenance, order acquisition or budgeting”* (Johnson, 1992). L'activité résulte de l'agrégation de tâches multiples réalisées par des opérateurs situés dans des fonctions et des services différents. Elle se caractérise par une production mesurable. L'activité est construite sans référence à l'organigramme mais reconstitue des services ou des fonctions éclatées dans la mesure où elle est le résultat d'agrégation de tâches identiques *“ Activities = Those actions required to achieve the goals and objectives of the function ”* (Berliner, Brimson, 1988). Un bon exemple de cette approche est donné par M. Lebas (1991) comme le montre la figure 2. Sauf exception, le fait que la production soit ou non porteuse de valeur n'est pas pris en compte. Ce critère interviendra plus tard au moment de la réflexion sur les plans d'action.

Figure 2 : La transversalité au niveau des activités

Il faut aussi rappeler que les premiers exemples de l'ABC, développés dans le monde anglo-saxons, ont été cantonnés à la fonction de production, la seule à nourrir le coût des produits. Il en résulte que la transfonctionnalité dont il est ici question est interne à une fonction! L'acclimatation du modèle en France va poser le problème de la transversalité dans des termes différents dans la mesure où c'est la totalité de l'entreprise, et non la seule fonction de production, qui constitue le périmètre usuel de calcul de coûts des produits. Notre histoire comptable favorise un retour à la notion de sections homogènes comme résultat de l'analyse des centres de responsabilité en terme d'activités. Une dizaine d'années plus tard, on constate que les praticiens français se partagent de manière pratiquement égale entre ceux qui épousent la conception américaine de l'activité transverse aux fonctions et ceux qui rejettent la transversalité au stade suivant de la démarche, celui des regroupements d'activités (Gosselin, Mévellec 2003)

1.2. La transversalité par regroupement d'activités.

La carte des activités est souvent complexe et difficile à utiliser pour le management stratégique, aussi voit-on rapidement émerger des propositions de simplifications de la carte par regroupement des activités. Une première innovation en ce sens a été apportée au tournant des années 1990 en hiérarchisant les activités sur la base de leurs inducteurs. Même si la

notion de regroupement n'est pas ici porteuse d'un nouveau cadre organisationnel, cette pratique est intéressante à rappeler (*Unit-level activities, batch-level activities, product sustaining activities*). Bien que certains auteurs (McNair, 2000) s'en défende, il y a là une parenté avec la distinction traditionnelle entre charges variables et charges fixes. On ne fait qu'ajouter une nouvelle catégorie : celle des charges variables au nombre de lots. Ce mode de regroupement suit une logique que l'on peut qualifier "d'économique" sans réelle volonté d'introduction de transversalité par rapport au découpage organisationnel. Elle sort donc du champ de cet article et nous nous bornerons à signaler qu'elle rend très difficile la liaison entre le calcul des coûts et la gestion des performances.

En revanche, le regroupement d'activités au sein de processus transverses aux centres de responsabilités entre pleinement dans le propos de cet article. Sous le même vocable de "processus", le regroupement d'activités introduisant de la transversalité peut s'opérer suivant deux logiques sensiblement différentes : l'une agrégeant les activités de même nature sur une base fonctionnelle, l'autre, reliant les activités au sein de processus de création de valeur.

Dans la logique fonctionnelle, on cherche à assembler plusieurs activités au sein des grands processus du type conception, approvisionnement, production, distribution ou ceux que l'on trouve dans la chaîne de valeur de Porter. Ceci veut dire qu'après avoir été transfonctionnel au niveau de l'activité on revient à une logique fonctionnelle au stade du regroupement. Il s'agit en quelque sorte de reconstruire les fonctions de l'organisation sur des bases qui ne sont plus les départements et les services de l'organigramme mais sur la base des tâches effectivement réalisées par les opérationnels où qu'ils se trouvent dans l'organisation. L'aspect transversal est totalement construit au sein des activités, leur regroupement n'introduit aucune dimension supplémentaire.

Les deux logiques de regroupement en processus ont été empruntées à partir d'activités transfonctionnelles, elles l'ont également été lorsque ces dernières sont construites en veillant à respecter les limites des centres de responsabilité existants (redonnant une nouvelle jeunesse à la notion de section homogène).

Le regroupement en processus de type fonctionnel d'activités intrafonctionnelles (figure 3) a été préconisé par P. Turney lorsqu'il écrit "*Activity centers are both functional (by department) and cross-functional (by process)*" (Turney, 1991; Beaujon et Singhal, 1990).

Figure 3 : Exemple de transversalité fonctionnelle

Il faut comprendre que l'activité a été élaborée en respectant le cadre des fonctions visibles dans l'organigramme mais que le regroupement se fait sur une nouvelle base qui est celle de la fonction recomposée. La transfonctionnalité est paradoxalement utilisée pour reconstruire l'image d'une fonction qui se trouve disséminée dans l'organigramme. Dans bien des cas on se rapproche de la situation précédente alors que les modalités de construction des activités ont été fondamentalement différentes. Ce qui est important pour notre propos est que la notion de processus qui est utilisée pour caractériser les regroupements d'activités est de nature fonctionnelle.

Toujours dans le cadre d'activités intrafonctionnelles, le regroupement par processus créateurs de valeur a aussi été exploré, en particulier en France. Comme dans la démarche précédente, on s'appuie sur une analyse d'activités qui respecte les limites fonctionnelles visibles dans l'organigramme. Mais au lieu de procéder à des regroupements de nature fonctionnelle, on regroupe les activités sollicitées par une même cause (inducteur) à condition que celle-ci soit porteuse de valeur pour un client. Cette procédure s'écarte de l'approche économique en ce sens que ce qui est recherché ici n'est pas une loi de comportement des coûts stricte. En effet on regroupe ensemble des activités dont les inducteurs sont identiques ou simplement liés sur le long terme. Il s'agit plus de repérer les logiques d'actions au sein de l'organisation que d'obtenir un instrument de calcul de coûts précis. La procédure est également différente de l'approche fonctionnelle dans la mesure où les activités regroupées n'appartiennent pas à une même fonction mais à des fonctions diverses et que c'est cette diversité qui permet la production de valeur pour le client. L'accent est mis sur la vision processus de l'organisation. Ou bien elle reste calée sur la vision fonctionnelle de M.Porter (Lorino, 1991) et l'accent est alors mis sur la gestion des performances ; ou bien elle est orientée vers la représentation des processus délivrant des bouquets d'attributs et elle débouche alors sur une gestion intégrée du calcul des coûts (Mévellec, 1990) comme en témoigne la figure 4. Le regroupement constitué est assimilable à une mini chaîne de valeur, on y retrouve aussi bien des activités opérationnelles que des activités de soutien ou encore des activités témoignant de dysfonctionnements.

Figure 4 : Le modèle ABC, de type processus

1.3. Transversalité : les différentes configurations

Lorsque l'on fait l'inventaire des différentes combinaisons que l'on rencontre, on constate que, quelque soit le cas de figure, l'ABC (partie grisée de la figure 5) introduit toujours de la transversalité par rapport au découpage organisationnel existant mais selon des modalités très variées. Cette variété d'approches est largement ignorée par la littérature et la recherche. Or nous pensons que les modalités choisies ne sont pas sans conséquences, ni sur la production d'information de gestion concernant les coûts et les performances, ni sur l'utilisation de ces informations en termes d'animation de gestion.

Modalités de regroupement Nature de l'activité	Pas de regroupement	Regroupement en processus "fonctionnels"		Regroupement en processus créateurs de valeur
Activités non transfonctionnelles	Modèle canonique 1 (Méthode des sections homogènes, sans sections auxiliaires)	Sections homogènes		Mévellec 90
Activités transfonctionnelles	Modèle canonique 2 Lebas 91	Cooper 88	Brimson 88, Lorino 91	Ravignon et al, 98

Figure 5 : Les divers cas de transversalité au sein des modèles ABC

Les outils actuels de traitement de l'information ne font pas des différentes options des cas nécessairement antagonistes. Un système d'information est capable de gérer plusieurs dimensions et il est tout à fait possible de bénéficier à la fois de données relevant de vues "processus fonctionnel" et d'autres relevant de "processus à valeur ajoutée". Pour autant, les options de modélisation sont loin d'être neutres en termes de lisibilité et de compréhension. Nous devons donc nous interroger sur les impacts potentiels de ces différentes options, sur les modalités de calcul de coûts et sur leur gestion mais aussi plus largement sur la gestion de la performance et la conduite du changement dans les organisations qui les utilisent.

2. Transversalité : du calcul économique à la gestion des performances

Historiquement, l'ABC constitue d'abord une tentative pour retrouver une pertinence en matière d'information économique à partir du calcul des coûts et de l'évaluation de la valeur. C'est sous ce premier angle que seront analysées les différentes options de modélisation. La

préoccupation première en matière de calcul de coûts s'est vue assez rapidement prolongée par l'ambition de gérer les performances. Après une analyse de l'articulation entre coûts et gestion de la performance, c'est sur ce volet "gestion des performances" que seront appréhendées les différentes configurations.

2.1. Transversalité et calcul économique

Quelle que soit l'option de modélisation de l'organisation, le calcul économique s'opère à partir des inducteurs. C'est donc l'impact des choix de modélisation sur la qualité des inducteurs qui doit être examiné. L'utilisation de l'ABC vise à l'obtention de coûts précis et pertinents. Pour nombre d'utilisateurs la précision s'obtient par une analyse fine de la structure et la multiplication des activités et partant des inducteurs " *the outcome of the first-stage process is a large set of cost pools, each of which has a cost per unit of cost drivers...* " (Johnson et Kaplan 1987). La pratique a amené les auteurs américains à tempérer cette recherche du détail dans l'allocation des anciennes charges indirectes (Mcneair, 2000). Comme cela a été évoqué précédemment, cette auteure, qui écrit au nom d'un groupe de travail du CAM-I, suggère de combiner l'analyse fine de chaque service en activités et le regroupement de ces activités sur une base fonctionnelle dans des centres d'activités caractérisés par un comportement des coûts identique (variation unitaire, au lot, à la ligne de produit). On en déduit que la position du CAM-I reste toujours calée sur une vision fonctionnelle du processus, même lorsque ce processus résulte de l'agrégation d'activités issues de départements différents et présentant de ce fait une caractéristique transfonctionnelle ! Cette position également soutenue par G. Cokins (1993) se comprend d'autant mieux lorsque l'on sait que la chaîne de valeur est formée des contributions des fonctions (ré agrégées) à la satisfaction des clients. A ce stade, nous sommes à un niveau d'agrégation tel que le souci de précision dans le calcul des coûts devient totalement illusoire. Le processus transfonctionnel est la base de la gestion de la performance et de l'intégration stratégique mais ne peut être utilisé pour le calcul des coûts. C'est également la position soutenue par P. Lorino dans son ouvrage de 1991. L'approche fonctionnelle relève ici d'un double souci qui limite la portée de la transversalité introduite. On cherche d'une part à classer les inducteurs d'activités au sein de trois grandes catégories (unité, lot, soutien général) pour conserver une bonne visibilité du comportement des coûts et, d'autre part, à conserver la possibilité de procéder à des calculs différenciés tout au long des processus qui vont du fournisseur au client. Pour que ceci reste possible il faut que les inducteurs restent attachés aux activités de base. Il en résulte que

l'aspect transversal, même s'il n'est pas absent dans cette approche fonctionnelle de l'ABC, n'est pas un élément qui modifie la logique de calcul ou les modalités d'interprétation des résultats des calculs.

Par contre, si la transversalité n'est plus introduite au niveau de l'activité mais lors de leur agrégation au sein de mini chaînes de valeur, son impact sur le calcul de coûts devient sensible. Au sein d'une mini chaîne de valeur on retrouve toutes les activités, quelle que soit leur origine fonctionnelle, qui sont nécessaires à la production d'un bouquet d'attribut entrant dans la satisfaction d'un client. On y trouvera des activités opérationnelles, des activités de soutien mais également des activités corrigeant les dysfonctionnements. Ce qui guide l'assemblage n'est plus la loi de comportement des coûts mais la contribution à l'*output*. Au sein d'un même processus on rencontre par exemple des activités dont le coût varie avec le volume de l'*output*, d'autres dont le coût varie en fonction de l'organisation de la production (contrôle de qualité) d'autres encore pour lesquelles la source d'évolution des coûts est la complexité (nombre de composants spécifiques). Cette approche du calcul fait le choix de la pertinence au détriment de la précision de l'évaluation. Ce qui importe ici est que l'inducteur, mesure de production du processus, soit également porteur de valeur et permette ainsi un dialogue fructueux entre le coût et la valeur. La transversalité est au service d'une meilleure approche de la valeur et non d'une plus grande précision du coût. Cela ne signifie pas qu'une telle architecture de calcul soit démunie face à une demande de précision dans les calculs. Bien qu'agrégées au sein des processus, les activités restent disponibles dans le système d'information et peuvent être mobilisées en cas de besoin. L'expérience semble indiquer que cette approche est plus facile à mettre en œuvre dans l'industrie que dans les services en ce qui concerne le calcul économique (même si elle reste toujours valable pour la gestion de la performance comme nous le montrons dans le point suivant). En effet, la personnalisation des prestations dans les services rend difficile l'identification de processus stables et standardisés qui seraient consommés par d'importants segments de clientèle alors que l'organisation industrielle, qui fait appel à la différenciation retardée, repose sur l'existence de processus standards dont la combinaison autorise la personnalisation des transactions.

Si les coûts calculés sont éventuellement moins précis en raison des lois différentes de comportements des coûts des activités qui les composent et qui génèrent des phénomènes de subventionnement localisés, ils imposent également un apprentissage plus délicat pour leur bonne utilisation. Dans le cas précédent, le coût d'un objet est ventilé de manière quasi automatique en trois catégories de coûts en fonction de leurs lois de variation, rappelant la

distinction charges fixes, charges variables avec seulement un degré de complexité de plus (le lot). Par contre, rien de tel n'est visible dans le cadre d'une approche utilisant des inducteurs issus de mini-chaînes de valeur. Certes les inducteurs peuvent être de type unitaire (heures machines), de type lot (ordre de fabrication, lot d'expédition), mais également de type produit (référence de produit fini, de client) ou de type lot complexe (référence de composant spécifique, point de process). La contrepartie de fiches de coût de revient simple (rarement plus de 7 ou 8 inducteurs) se situe dans la nécessité d'une compréhension de l'architecture du système et d'un apprentissage au décodage de l'information portée par les inducteurs. L'avantage de ce réel changement dans la logique d'élaboration des coûts se constate d'une part dans un dialogue renouvelé avec l'environnement (sur la base des inducteurs porteurs de valeur) et d'autre part dans la gestion de la performance qui s'organise sur le même périmètre que le calcul de coût.

2.2. Du calcul économique à la gestion de la performance

Présente dès la publication des travaux du CAM-I en 1988 dans la branche horizontale de la “ croix du CAM-I ”, la gestion des coûts s'est transformée en gestion de la performance car il est rapidement apparu que la gestion de la performance était le levier principal de l'action sur les coûts.

Figure 6 : La croix du CAM-I

Le calcul du coût des objets s'effectue sur l'axe vertical par l'affectation des ressources aux activités et éventuellement aux processus. La gestion de la performance s'interroge sur les causes, autres que l'objet de coûts, de la consommation des ressources et les traduit en mesure de performance au sein des activités ou des processus. Les inducteurs de coûts, autres que l'objet consommateur du service rendu par l'activité ou le processus, sont repérables dans le référentiel de gestion de la qualité. Si tous les moyens étaient parfaitement dimensionnés à la demande faite par les objets, nous serions dans l'univers de la qualité totale et les coûts seraient à leur minimum pour la valeur souhaitée par le client. Si les coûts sont supérieurs, cela signifie qu'il y a des dysfonctionnements ou des gaspillages. Ces derniers peuvent être internes à l'activité. Dans ce cas, ils ne nous intéressent pas ici. Ils peuvent aussi être propagés de l'amont ou de l'aval, dans ces deux cas ils sont d'emblée à traiter par une approche transversale. Le résultat de ces actions se traduira par des performances améliorées, en ce sens

la gestion de performance s'inscrit dans deux cas sur trois, quelle que soit la modélisation initiale, dans la transversalité. L'articulation coût performance est clairement illustrée par la figure suivante (figure 7)

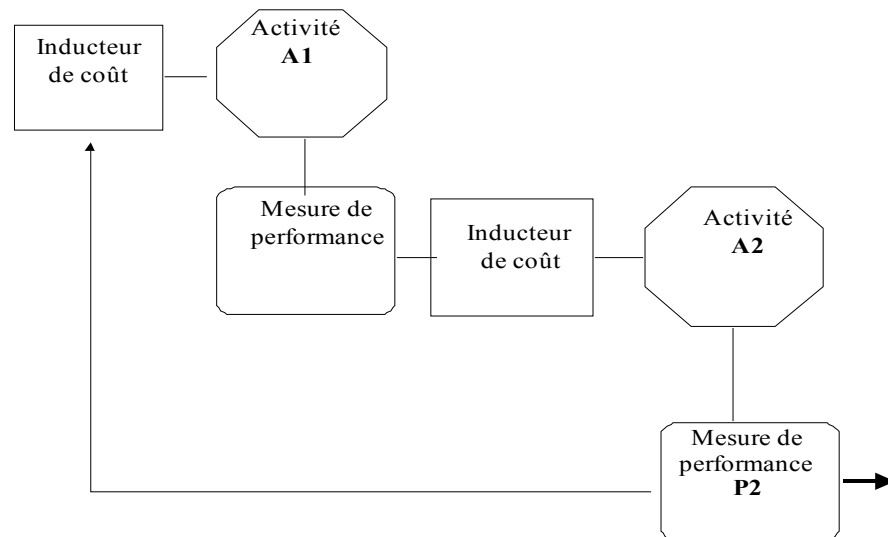


Figure 7 : Interdépendance coût-performance au sein des processus

Si les acheteurs ne remplissent pas correctement les demandes d'achats (mauvaise performance de l'activité A1 qui pourrait être ici " passer les commandes ", les comptables en charge du règlement devront procéder à des recherches complémentaires ou à des corrections (supplément de coût dans l'activité A2 " comptabiliser les achats ")).

L'interaction entre performance et coût fonctionne également d'aval en amont.

Si le client n'est pas satisfait de sa livraison (mauvaise performance mesurée en P2 des " expéditions " que pourrait être alors A2), il demandera une livraison en urgence qui elle-même nécessitera une production en urgence (supplément de coût en gestion des ordres de fabrication et en production constituant A1).

2.3. Transversalité et gestion de la performance

Les liens entre l'économique et la performance étant établis, quelle influence sur la gestion des performances peut-on postuler de l'utilisation des différentes modalités introduisant la transversalité dans la modélisation de activités et des processus ? Avant de tenter de répondre à cette question, il faut souligner que, dans la pratique, le nombre d'entreprises articulant calcul de coûts et gestion de la performance reste très minoritaire même parmi celles qui déclarent pratiquer l'ABC (Gosselin, Mévellec 2003). Cette difficulté est sans doute

également à mettre en relation avec la position d'un certain nombre de consultants qui après avoir prôné la séquence ABC-ABM se sont mis à préconiser la séquence ABM-ABC (Johnson 1992; Laverty 1997).

L'introduction de la transversalité au sein des activités, sans agrégation de celles-ci au sein de processus déconnecte *de facto* le calcul de coût de la gestion des performances. Les activités, soit isolées soit regroupées sur la base des trois catégories d'inducteurs, peuvent être un lieu d'analyse des dysfonctionnements mais non de gestion des actions correctives à l'exception de celles qui sont relatives à leur fonctionnement interne. Il est bien évidemment possible de remédier à cette carence en intégrant l'activité, isolée pour le calcul de coût, au sein d'un processus de type fonctionnel ou chaîne de valeur. La gestion des performances par l'action sur les inducteurs de coûts y est possible, par contre, le fait que le calcul de coût des objets se fasse sur la base d'une autre logique (celle des inducteurs d'activités), rend quasiment impossible de relier l'amélioration des performances avec le coût des objets. Cette absence d'intégration fait perdre une bonne partie de l'intérêt de la gestion de la performance car il est difficile de l'exploiter dans les relations avec l'environnement.

Si la transversalité est introduite par la structuration de processus fonctionnels, le calcul de coûts est pratiquement impossible comme nous l'avons vu plus haut. Qu'en est-il de la gestion de la performance lorsque celle-ci s'organise au sein des grandes fonctions recomposées ? Le propre d'une gestion centrée sur la fonction c'est en premier lieu de viser l'efficacité des moyens mis à disposition. La relation client-fournisseur existe peu au sein des fonctions et cette absence ne pousse pas vers la logique de gestion des résultats. Paradoxalement, les seules fonctions où la gestion de la performance peut déboucher sur une relation client-fournisseur sont les fonctions de soutien. Il faut pour cela que la prestation de la fonction se traduise par un seul inducteur. Si l'on est dans ce cas de figure, il faut s'interroger pour savoir si ce n'est pas le modèle qui est trop pauvre avant d'en tirer des conséquences positives.

Si la fonction de gestion des ressources humaines est associée avec un seul inducteur comme l'effectif, cela signifie que les multiples prestations fournies (gestion des recrutements, traitement de la paie, gestion des congés, préparation des départs en retraite, etc.) par la fonction sont supposées consommées en proportion des effectifs dans tous les autres processus.

Les dysfonctionnements propagés, tant d'amont que d'aval, sont quelquefois internes à la fonction recomposée et confortent la logique d'optimisation des moyens. S'ils sont externes, ils risquent de se heurter au mur des responsabilités fonctionnelles et de n'être que faiblement

intégrés dans la gestion locale. En particulier le développement de plans d'action dont les effets se feraient sentir dans une autre fonction, n'obtiendront que difficilement un soutien car cela reviendrait à consommer des ressources pour le bénéfice de tiers.

Comme dans le cas précédent, l'absence d'articulation entre le mode de représentation de la performance et les processus créateurs de valeur, sauf au niveau de la chaîne de valeur globale, interdit d'articuler la gestion interne et la gestion du dialogue avec l'environnement. Les coûts étant calculés à partir des activités, et structurés sur la base des trois grandes catégories d'inducteurs, il est difficile, voire impossible, d'établir un lien entre l'impact d'un plan d'action au sein de la fonction et tel objet de coût particulier.

Si le modèle ABC intègre la constitution de processus sous la forme de mini-chaînes de valeur, la gestion de performance est radicalement modifiée. Tous les processus sont structurés sur la base d'une logique client-fournisseur. Les dysfonctionnements propagés d'amont ou d'aval s'interprètent dans le cadre de la recherche d'une performance collective s'appuyant sur des activités issues de fonctions différentes. Le décloisonnement des fonctions a été obtenu lors de la constitution des processus, avec la recherche collective d'un résultat (la production de valeur) comme contrepartie, et non la focalisation sur l'optimisation des moyens.

Le fait que les processus intègrent des activités de soutien et des activités correctrices de dysfonctionnements assure qu'au sein de chaque processus, on délivre un produit ou une prestation de service, non pas au sens générique (composant, sous ensemble produit semi-fini, etc.) mais en tant que porteur d'attributs de valeur comme la qualité, le délai, la personnalisation, l'innovation, etc. La gestion de la performance va s'exercer sur toutes ces dimensions au sein du processus en plus de l'action sur la consommation de ressources. Cette intégration de la gestion du bouquet d'attributs au lieu de son éclatement dans les fonctions comme dans le cas précédent est doublement intéressante. D'une part, il rend visible les inévitables arbitrages entre les différents attributs de valeur au lieu de les camoufler derrière des conflits entre fonctions pour l'accès aux ressources. D'autre part, le bouquet d'attribut étant porté par l'inducteur, et ce dernier étant visible dans le coût des objets qui le consomment, il devient possible de faire un lien direct entre la gestion interne des processus et le dialogue avec l'environnement autour d'un coût d'inducteur et des niveaux atteints sur les différents attributs de valeur. C'est en ce sens que cette option de modélisation fournit un cadre opérationnel au nécessaire dialogue coût-valeur. Toute amélioration du pourcentage de fournisseurs en assurance qualité diminue le nombre de contrôles nécessaires et peut conduire

à supprimer le passage en magasin. *In fine*, cela se traduit dans le coût unitaire de l'inducteur. Le système assure ainsi une traçabilité naturelle entre la gestion des performances (traduction du niveau des attributs de valeur) et le calcul des coûts (voir figure 8)

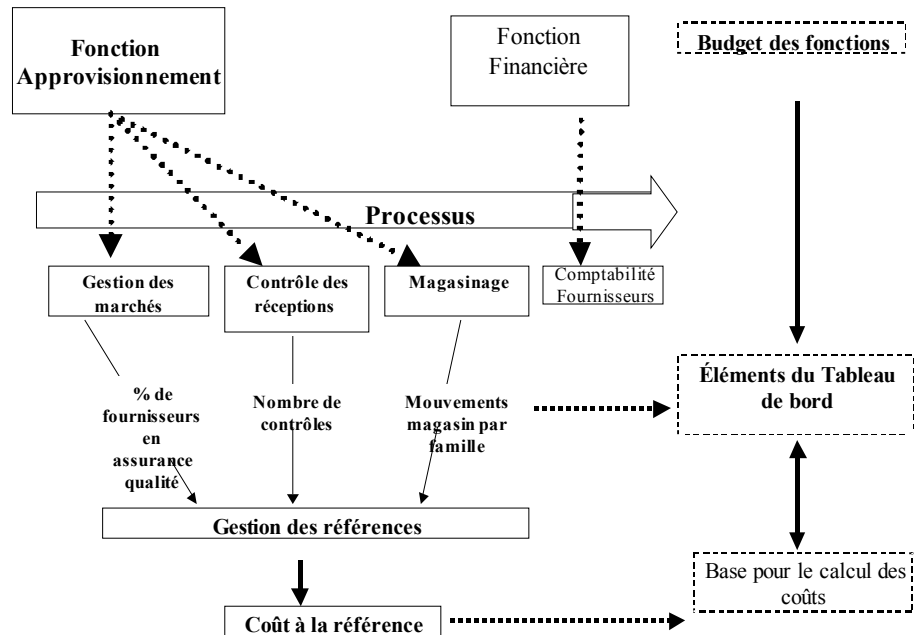


Figure 8 : la gestion intégrée des performances-coûts au sein du processus

On constate également que les trois activités (non transversales) de “gestion des marchés”, “contrôle des réceptions” et “magasinage” se consolident sur la fonction “approvisionnement” qui compte parmi les entités budgétaires habituelles.

Ces remarques s’inscrivent plutôt dans une logique *bottom-up*. Mais il est intéressant de reprendre le problème de la gestion de la performance sous l’angle *top-down*, c’est-à-dire sous celui de la déclinaison de la stratégie.

L’articulation directe entre la stratégie et les activités est difficile à imaginer en dehors des petites structures au sein desquelles les activités sont sans doute l’équivalent des deux catégories de processus qui nous occupent. Nous ne nous y attarderons pas.

La déclinaison de la stratégie dans des processus fonctionnels comme dans les processus à valeur ajoutée s’opère suivant le même mode opératoire. La stratégie s’appuie sur des facteurs clés de succès. Décliner la stratégie revient à s’interroger sur la contribution des processus à la réalisation de ces facteurs clés de succès.

Si nous sommes dans un modèle fonctionnel, chaque fonction se verra confier l’objectif de conforter le facteur clé de succès (FCS) qui la caractérise. On n’imagine mal qu’une autre

fonction que la qualité soit en charge d'améliorer la qualité, ou la logistique les délais ou encore la R&D l'innovation. Bref, l'exercice est rapidement formel. On peut bien sûr argumenter que la qualité s'obtient également en production, mais c'est oublier que toutes les activités de contrôle de la qualité qui étaient localisées dans le département de production ont été ré agrégées au sein du processus "gestion de la qualité". La gestion collective, coopérative des FCS devient problématique.

Si nous sommes face à des processus à valeur ajoutée, le problème se pose en des termes très différents. Comme chaque processus doit délivrer un bouquet d'attribut, il est vraisemblable qu'il devra contribuer à plusieurs FCS et que chaque FCS aura plusieurs contributeurs. La dimension collective de la compétitivité est clairement explicitée.

Sur l'exemple de la figure 9, 7 des 14 processus de l'entreprise contribuent à la réalisation de l'un des objectifs stratégiques fixés par la direction.

Objectif stratégique : <i>Un approvisionnement sécurisé de produits de haute qualité</i>					
Indicateur clé de performance					
Nom	Année N	Objectif N+2	Processus contributifs	Inducteurs de performance	Contribution en %
Lot parfait	92%	97%	Gestion des lots	Organiser les priorités	
				Standardiser les tests (analyses)	
			Gérer les commandes clients	Améliorer la visibilité pour adapter les ressources au niveau d'activité	
			Gérer les lignes de production	Eliminer les pannes	
				Diminuer le temps de changement de lots	
			Gérer les références de produits finis	Réaliser des mises à jour régulières ds nomenclatures	
			Gérer les références approvisionnées	Mesurer la performance des fournisseurs	
				Fournir une meilleure visibilité aux fournisseurs	
			Gérer l'amélioration des procédés	Développer des partenariats pour mieux gérer les tests et les transferts de technologie	
			Gérer l'effectif	Recruter à temps les bonnes personnes	

Figure 9 : Exemple de déclinaison d'un FCS dans les processus

On remarquera que sur cet exemple, les processus de soutien (à la production ou généraux) sont directement impliqués dans la déclinaison des objectifs stratégiques.

3. Transversalité et organisation

Les outils, quels qu'ils soient, n'expriment leur potentiel que dans leur relation à l'organisation au sein de laquelle ils sont implantés et aux hommes qui la peuplent. Deux aspects essentiels nous paraissent devoir retenir l'attention : le bouclage du modèle sur l'organisation formelle et la montée en complexité de l'animation de gestion.

3.1. Le bouclage du modèle sur l'organisation formelle

Les outils de gestion traditionnels reposent sur une modélisation calquée sur l'organisation formelle qui, dans une immense majorité des cas, épouse un découpage par fonctions. Le découplage progressif entre ce découpage et la réalité "opératoire" de circulation des flux physiques et informationnels qui traversent les frontières fonctionnelles est en grande partie à l'origine des problèmes que pose aujourd'hui l'utilisation de ces outils. Si un besoin de transversalité est ressenti, c'est indubitablement pour que cette réalité "opératoire" soit mieux prise en compte dans les instruments de gestion et les représentations que se font les acteurs de l'organisation. Cette ambition a pour corollaire un risque symétrique de découplage du modèle sous-jacent à l'outil par rapport à l'organisation formelle. La matérialisation de ce risque est très différente selon les options retenues pour capter la transversalité et les contextes dans lesquels ces options sont mises en œuvre.

3.1.1. Activités transfonctionnelles et risque de découplage entre modèle et organisation

Lorsque les activités sont transfonctionnelles, il faut descendre au niveau des tâches élémentaires pour trouver des éléments communs aux activités et aux fonctions. Seules ces tâches élémentaires sont donc susceptibles de permettre l'articulation entre le modèle par activités et la structure fonctionnelle. Les expériences montrent que les tentatives de bouclages qui sont tentées en articulant modèle et organisation formelle au niveau des tâches élémentaires se heurtent à de grosses difficultés.

A condition de réaliser la collecte des données au niveau des tâches élémentaires, il est possible d'agréger ensuite ces données pour réaliser des calculs aussi bien sur l'axe "activités" que sur celui des fonctions et services. Pour autant, les données élémentaires collectées au niveau des tâches sont trop analytiques pour conférer du sens aux points de contacts ainsi établis entre les deux axes. D'un coté, on peut calculer les coûts des différentes activités et en tirer du sens, de l'autre coté, on peut procéder au même travail concernant les fonctions, mais, au bout du compte, il s'avère impossible d'articuler les deux approches dans un sens commun. La quasi-incapacité à mettre en place une gestion budgétaire des centres de responsabilités en prenant pour base les activités en constitue une manifestation concrète. En ce qui concerne la gestion des performances, sauf à tomber dans une logique taylorienne "pure et dure" d'animation au niveau des tâches, il est impossible de boucler la gestion des activités sur le découpage fonctionnel des responsabilités.

Plus fondamentalement, dès lors que les tâches élémentaires deviennent les briques de base du modèle, on doit s'interroger sur la nature réelle du système ainsi construit. Peut-on encore le qualifier de système par activités ? Loin d'être purement académique, la question renvoie aux enjeux les plus concrets des démarches engagées.

Dans l'entreprise S., la décomposition analytique au niveau " tâche " s'est traduite par la réalisation d'un lexique décrivant les 51 activités par les quelques 535 tâches qui les composaient. Quatre ans après l'instauration du système, il a été constaté que ce type de définition " en extension " des activités avait totalement occulté leur définition " en compréhension " et contribué ainsi à renforcer la vision taylorienne que les membres de l'entreprise avaient de l'organisation. Ce phénomène s'est produit alors même que le projet visait un effet diamétralement opposé (Bertrand, 2002).

De plus, alors que la stabilité prêtée aux activités confère théoriquement une bonne robustesse aux modèles supportant l'ABC, la décomposition au niveau des tâches détruit totalement cet avantage présumé. Sauf sclérose de l'organisation, les tâches qui y sont réalisées sont en perpétuelles modifications. Combinée au nombre important de tâches, cette instabilité rend tout à fait illusoire l'ambition d'assurer la maintenance du modèle et de son couplage à la structure fonctionnelle. On reste dubitatif sur le degré de pertinence du lexique de l'entreprise S qui, quatre ans après son élaboration, n'avait jamais été mis à jour.

A l'instar de ce qui s'est passé dans cette entreprise, les tentatives de bouclage sur la structure fonctionnelle par retour au niveau des tâches élémentaires s'avèrent peu opérantes pour alimenter les acteurs en informations pertinentes mais lourdes de conséquences sur la

perception du modèle organisationnel par les acteurs. A défaut de bouclage, système par activités et structure organisationnelle renvoient deux représentations concurrentes de l'organisation. Dans la grande majorité des cas, l'organisation formelle dispose d'atouts majeurs pour sortir gagnante de cette confrontation. On observe alors le maintien et le développement des systèmes de gestion dédiés "fonctions" et l'absence d'usage, voire l'abandon du système par activités. Seule une grande faiblesse de l'organisation formelle par rapport à la réalité opératoire peut laisser une chance au modèle par activités. Cette situation se rencontre principalement dans des petites organisations où la structure formelle par fonctions se montre à la fois peu pertinente et peu opérante. Dans ce type de situation, on peut observer un réaménagement de l'organisation formelle sur la base des activités (Barbu, 2004). Les fonctions réaménagées épousent alors les frontières délimitées par les activités. Cet alignement des fonctions sur les activités fait disparaître leur transfonctionnalité initiale qui n'apparaît plus que comme une phase transitoire.

3.1.2. Articulation du modèle et de l'organisation formelle au niveau des activités.

Dès lors que les activités sont définies à l'intérieur des fonctions, elles constituent des éléments communs à ces fonctions et aux processus du système ABC/M. En s'appuyant sur ces briques communes, le bouclage ne pose techniquement aucun problème quelque soit le critère de regroupement des activités. Pour autant, le choix du critère de regroupement pèse lourdement sur la nature du bouclage réalisé et le sens qui peut lui être conféré. Comme on l'a mis en lumière précédemment, lorsque les activités restent intrafonctionnelles, la transversalité peut être réalisée en regroupant des activités en provenance de fonctions différentes ou bien pour faire apparaître de nouvelles fonctions transverses aux centres organisationnels ou bien pour introduire des processus correspondant à la mise en œuvre opérationnelle des ressources regroupées par nature dans les fonctions existantes.

Regroupement des activités au sein de nouvelles fonctions

Même lorsque les processus sont de nature fonctionnelle, leur articulation avec les centres organisationnels à partir des briques communes "activités" ne présente pas de difficulté clairement identifiable. En revanche, c'est la question du sens à conférer à ce couplage qui s'avère problématique.

Lorsque le regroupement s'effectue au sein du modèle suivant cette logique, il s'agit de réunir sous une nouvelle composante métier des éléments qui sont apparus de manière disséminée dans les fonctions traditionnelles pour des raisons de proximité opératoire. Dans cet esprit,

comme il a été signalé précédemment, on observe souvent un regroupement sous une étiquette unique de type “ gestion de la qualité ” d’activités réparties dans différentes fonctions telles que “ gestion de la qualité fournisseur ”, “ qualité atelier X ” ou “ gestion de la qualité client ”. Même si, de manière trompeuse, le regroupement est labellisé “ processus ”, il s’agit bien de l’identification d’une nouvelle fonction constituée du regroupement d’activités partageant une même nature et correspondant à une souche “ métier ” commune. Paradoxalement, s’il fallait identifier une logique processus de flux opératoires elle situerait plutôt au niveau des activités présentes dans les fonctions traditionnelles pré-existantes. Pour autant, malgré cette petite dose “ processuelle ”, les centres organisationnels, tout comme les regroupements d’activités répondent alors à la même logique fonctionnelle. De ce fait, ils se trouvent en concurrence au niveau des logiques de gestion des activités et non en complémentarité. Loin de résoudre les problèmes existentiels concrets des personnes impliquées dans les différentes activités, le bouclage entre le modèle et la structure organisationnelle y ajoute une dimension potentiellement conflictuelle.

Regroupement des activités au sein de processus porteurs de valeur

Les fonctions regroupant les ressources, notamment humaines, selon leur nature et les processus déployant ces ressources pour concrétiser de la valeur auprès de l’environnement se situent sur des plans différents mais complémentaires. Définir des activités intrafonctionnelles permet d’articuler ces deux dimensions en bouclant le modèle activités-processus sur la structure fonctionnelle. Il devient alors possible, par exemple, de mettre en place une gestion budgétaire par activités en croisant la problématique de mutualisation et de gestion à long terme des ressources au sein des fonctions avec celle de l’optimisation de la valeur obtenue par la mise en œuvre opérationnelle de ces ressources au sein de processus. Face au défi posé par la perte de pertinence des outils de gestion, la voie la plus généralement empruntée consiste à bâtir des outils de gestion se fondant sur des modèles procédant d’une dimension nouvelle, comme la vision “ processus ”, en rupture avec la logique de la structure organisationnelle existante considérée comme désuète. Contrairement à ce type d’approche, le couplage réalisé ici entre le modèle par activités-processus et la structure fonctionnelle tente de répondre au défi grâce à une montée en complexité du modèle de gestion articulant une nouvelle dimension à l’ancienne. Même si cette approche semble mieux en phase avec la nature des problèmes qui nous sont posés par la complexification du monde, son utilisation ne va pas sans difficulté. La richesse potentielle que l’on peut en tirer suppose la construction

d'un système de gestion et d'animation de la performance en rapport avec cette montée en complexité.

3.2. Transversalité et montée en complexité de l'animation de gestion

Dans le cas de la transfonctionnalité des activités qui rend impossible l'articulation entre le calcul économique et la mesure de performance, on imagine difficilement les bases sur lesquelles pourrait s'appuyer l'animation de gestion. Dans la mesure où cette transfonctionnalité empêche *de facto* tout bouclage sur l'organisation formelle, on voit mal aussi qui pourrait prendre la responsabilité de cette animation et sous quelle autorité elle pourrait s'exercer. Cette triple interrogation ferme pratiquement la porte à toute possibilité concrète d'animer la gestion d'activités définies transversalement à l'organisation formelle. L'utilisation d'un système ABC/M à des fins d'animation de gestion n'est donc envisageable qu'à la condition que les activités soient définies en respectant les frontières des centres de responsabilités de l'organisation formelle.

Pour autant, même dans ce cas, l'animation de gestion est loin d'aller de soi. La mise en place de systèmes ABC/M est le plus souvent vécue comme la substitution d'un système à un autre. Certes les coûts affichés sont différents, on parle d'activités au lieu de centres d'analyse, éventuellement de processus à la place de fonctions, mais au delà des mots, peu de choses changent, et lorsque ce changement se produit, il est rarement durable. Nous pensons que cette faiblesse qui conduit souvent à un désintérêt et quelquefois à l'abandon pur et simple est liée à l'incapacité des gestionnaires à monter d'un cran dans la complexité. Contrairement à ce qui est le plus souvent ressenti, la mise en place de l'ABC/M n'est pas seulement la substitution d'un système à un autre. Pour que son apport soit durable et contribue à la transformation de l'organisation qui l'a adopté, il faut que l'animation de gestion intègre la nouvelle dimension de transversalité à celles qui sont déjà présentes. Il ne s'agit pas de gérer des activités à la place des centres de responsabilité mais de mieux gérer ces derniers en s'appuyant sur la connaissance apportée par les notions d'activité et d'inducteur d'activité. Il ne s'agit pas plus de remplacer la gestion des fonctions par la gestion des processus mais de tirer avantage des deux visions pour faire progresser à la fois la gestion des ressources internes et la création de valeur pour les parties prenantes. Notre vision binaire du monde, le mauvais modèle (l'ancien) et le bon (le nouveau) doit évoluer pour prendre en compte simultanément la dimension

verticale (la fonction) et la dimension horizontale (le processus). De nombreux obstacles sont à surmonter pour y arriver. Ils sont à la fois d'ordre cognitif et d'ordre organisationnel.

Accepter que sa performance soit mesurée en fonction des intérêts d'un tiers, accepter que sa performance individuelle soit contrainte par celles de ses pairs, et inversement, accepter que la ré-allocation des ressources au sein des processus soit la clé de l'amélioration de la performance collective, sont quelques-uns des défis cognitifs qui doivent être surmontés par tous les acteurs.

Sur le plan organisationnel la transversalité pose un autre défi : celui du couple responsabilité-performance. Qui va exercer la responsabilité transversale ? Comment se situera ce responsable dans la hiérarchie ? Quelles relations entretiendra-t-il avec les responsables fonctionnels ? Comment se placera-t-il sur la grille des rémunérations ? Voilà quelques questions qui faute de réponses ne permettront pas aux organisations de tirer les bénéfices potentiels de l'introduction de la transversalité dans le modèle qui supporte les outils de gestion.

Conclusion

Trop souvent, l'ABC/M a été, et reste vendue comme solution quasi universelle permettant d'atteindre de multiples cibles telles que la pertinence des coûts, la gestion de la performance et l'introduction d'une plus grande transversalité dans l'organisation. En se restreignant à cette dernière dimension, on constate que l'ABC/M doit d'abord être posée comme problème avant de pouvoir être considérée comme solution. Les expériences de terrain sur lesquelles se fonde cette étude, montrent la très grande hétérogénéité des configurations auxquelles on peut aboutir à partir des choix effectués sur les paramètres de conception du modèle sous-jacent aux outils. Cette hétérogénéité est telle que l'on peut se demander s'il est bien légitime d'employer le singulier lorsque l'on parle d'ABC/M. Il faut souligner que cette question sémantique est lourde de conséquence en termes d'enjeu d'enseignement et de recherche.

Si l'on choisit d'y répondre affirmativement, la priorité est alors de définir enfin les principes fondamentaux que doit respecter un système pour être qualifié d'ABC/M. On saurait alors de quoi on parle en utilisant les acronymes ABC et ABM. Il deviendrait alors possible de sortir de la confusion ambiante en faisant le tri à l'intérieur des très nombreuses études qui se fondent sur des systèmes qui ne partagent finalement qu'un étiquetage commun. Sur le plan de l'enseignement, l'ABC/M prendra place comme chapitre supplémentaire des manuels, parmi les outils standards présentés essentiellement sous leur dimension calculatoire.

On peut, au contraire, prendre acte de cette très grande hétérogénéité. Le risque encouru est alors d'échanger le flou d'une vision uniforme de l'ABC/M, pour la stérilité qui découlerait d'un relativisme absolu où chaque cas, chaque outil, serait considéré uniquement dans sa spécificité. A l'évidence, une telle posture fermerait la porte à toute possibilité de partage d'expériences.

Pour éviter cet écueil, notre proposition est de chercher, entre l'universel et le particulier (Savall et Zardet, 1995), à caractériser des configurations intermédiaires. La construction de ces configurations et de leur combinaison reposerait sur l'identification de paramètres de conception dont la pertinence serait attestée par l'observation, sur le terrain, de régularités de comportement (Gosselin, Mévellec, 2003). Bien évidemment, l'observation de régularités doit nécessairement s'appuyer sur un nombre conséquent d'études de terrains. A cette dimension quantitative s'ajoute une exigence qualitative puisque la découverte ou l'observation de régularités n'est possible que si l'on a aménagé en amont les conditions de l'intégration future des cas étudiés. Un tel projet n'est bien évidemment pas à la portée d'un ou même de quelques chercheurs isolés mais bien d'un réseau constitué sur la base du projet de recherche. L'ambition peut sembler déraisonnable, mais il nous semble qu'il n'y a pas plus de déraison dans ce projet qu'il n'y en a dans la continuité de la situation actuelle qui est implicitement calée sur l'hypothèse de neutralité de la configuration des outils conduisant à des recherches qui portent sur le discours sur les outils et non sur les outils eux-mêmes.

Bibliographie

- Barbu N. (2004), "Les besoins d'outils de gestion dans une petite organisation. Une modélisation à base d'activités et de processus", *25^{ème} congrès AFC (Orléans)*
- Beaujon G.J. and Singhal V.R., (1990), "Understanding the Activity Cost in Activity-Based Cost System", *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring
- Bertrand T. (2002), "Traitement du concept de transversalité dans les dispositifs ABC/M : réflexions tirées d'une recherche intervention" *23^{ème} congrès AFC (Toulouse)*
- Berliner C. and Brimson J.A. (1988), "Cost management for today's advanced manufacturing", *Harvard Business School Press*, p 14, p237
- Cokins G.(1993), "The ABC manger's Primer", *Irwin*, Chicago,
- Cooper R. (1990), "Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing cost systems", *Journal of Cost management*, p7

- Cooper R. (1988, 1989), “Cost management Concepts and principles”, part I, II, III, IV
Journal of Cost management
- Gosselin M. et Mévellec P.(2003), “Cost Systems Cladogram”, 6th *manufacturing accounting research conference*, may, university of twente, the Netherlands
- Gosselin M. et P.Mévellec (2003), “Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion”,
Comptabilité Contrôle Audit, N° Spécial
- Lebas M. et Mévellec P.(1999), “ 979-1999 : 20 ans de chantiers de comptabilité de gestion ”,
Comptabilité, Contrôle Audit, N°1
- Johnson H.T.(1992), “Relevance Regained”, *The Free press*, p139
- Johnson H.T. and Kaplan R.S.(1987), “Relevance lost, the rise and fall of management accounting “ *Harvard Business School Press*, p238
- Laverty J. (1997), “La gestion par les activités, comment optimiser l’investissement ? “,
Revue Française de Comptabilité
- Lorino Ph.(1991), “ Le contrôle de gestion stratégique ”, *Dunod*, p75
- Mcnair C.J. and the Cam-I Cost Management Integration Team (2000), “Value Quest, Driving Profit and Performance by Integrating Strategic Management Processes”, p290
- Mévellec P.(2003), “ Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparée ”,
Comptabilité Contrôle Audit N°1
- Porter M. (1985), “ Competitive Advantage ”, *The Free Press* N.Y. Edition française :
“L’avantage compétitif” *IterEditions*, (1986)
- Ravignon et al. (1998), “ La méthode ABC/M : piloter efficacement une PME ”, *Editions d’Organisation*
- Savall H. et Zardet V. (1995), “ Ingénierie stratégique du Roseau ” *Economica*
- Turney P.(1991), “Common Cents, the ABC Performance Breakthrough” *Cost technology*,
Portland USA, p163